

УДК 336.225.62

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ: ПРОБЛЕМЫ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ РАЗВИТИЯ

Кузьмичева И.А., Быкова М.А.

*ФБГОУ ВПО «Владивостокский государственный университет экономики
и сервиса», Владивосток, e-mail: irina.kuzmicheva@vvsu.ru;*

ООО «Априори-консалтинг», Владивосток, e-mail: tintoyadventure@mail.ru

В представленной статье проведено исследование проблем, возникающих при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость, и поиск возможных путей развития данного налога. Была приведена историческая справка по развитию налога на добавленную стоимость. Приведены основные проблемы, возникающие между плательщиками данного налога и налоговыми органами. Распространение налога на добавленную стоимость началось в 1957 году. В России же он появился в 1992 году, заменив налог с оборота и налог с продаж. Хотя данный налог постоянно развивается и изменяется, возникает множество проблем, связанных с исчислением и уплатой налога. Для разрешения таких проблем всегда предлагаются новые способы решения. Налог на добавленную стоимость – достаточно сложный налог, поэтому многие депутаты Государственной Думы предлагают изменить процедуру его взимания либо отменить данный налог. При этом планируется возврат к налогу с оборота или продаж, что является нецелесообразным. Поэтому необходимо совершенствовать существующий налог на добавленную стоимость.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), возмещение НДС, налог с продаж

VALUE-ADDED TAX: PROBLEMS AND POSSIBLE WAYS OF DEVELOPMENT

Kuzmicheva I.A., Bykova M.A.

*Vladivostok State University of Economics and Service, Vladivostok, e-mail: irina.kuzmicheva@vvsu.ru;
Apriori-consulting Ltd., Vladivostok, e-mail: tintoyadventure@mail.ru*

In this article a study of problems arising in the calculation and payment of value added tax, and the search for possible ways to develop this tax. Historical information was given on the development of value-added tax. The main problems arising between the payers of the tax and the tax authorities. Dissemination of value added tax began in 1957. In Russia, however, he appeared in 1992, replacing the VAT and sales tax. Although this tax is constantly evolving and changing, many problems related to the calculation and payment of tax. To solve such problems are always offered new ways of doing. Value added tax – a rather complicated tax, so many deputies of the State Duma of the proposed procedure for its collection or remove this tax. It is planned to return to sales tax or sales that is not appropriate. It is therefore necessary to improve the existing value added tax.

Keywords: value-added tax (VAT), VAT refund, sales tax

В конце 1991 г. были заложены основы российской налоговой системы, существующей в настоящее время. В это время был принят Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 г. М-2118-1 и законы по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г.

Система налогообложения России в части соотношения косвенного и прямого налогообложения создавалась, исходя из того, что прямые налоги должны служить экономическим регулятором доходов корпораций и физических лиц, а фискальную задачу выполняет – косвенные налоги (НДС, акцизы и т.д.). Налоговую систему РФ по обеспечению доходной части государственного бюджета принято считать системой с преобладанием косвенного налогообложения. При этом фактически 4 вида из всего многообразия налогов являются решающими с фискальной точки зрения: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы и налог на доходы физических лиц.

Налог на добавленную стоимость – федеральный налог, который взимается на всей территории РФ. Данный налог является стабильным и основным источником налоговых поступлений, которые формируют федеральный бюджет. Также он является обязательным для уплаты всем участникам рынка, за исключением льготников и освобождающихся, выделенных в особые группы. Устанавливается 21 главой Налогового Кодекса РФ, вступившей в законную силу с 1 января 2001 года. Он представляет собой форму изъятия в бюджет части создаваемой на всех стадиях производства добавленной стоимости, которая определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

В общем случае налог исчисляется исходя из стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав. Для того чтобы рассчитать НДС, необходимо рассчитать сумму НДС, исчисленную при

реализации, сумму вычетов по НДС и, при необходимости – сумму НДС которую нужно восстановить к уплате. При этом восстановлению подлежат ранее принятые к вычету суммы НДС по операциям, указанным в п. 3 ст. 170 НК РФ [2].

Распространение налога на добавленную стоимость вызвано многочисленными преимуществами данного налога по сравнению с другими. Налогом на добавленную стоимость облагается доход, идущий на конечное потребление. Доход, который идет на инвестирование и накопление, освобождается от налога, что косвенно стимулирует эти процессы. Также преимуществом данного налога является то, что он приводит к увеличению доходов государства от доходов, идущих на потребление, потому что имеет базу обложения более широкую, чем у других налогов. В отличие от других косвенных налогов государство получает часть дохода на каждой стадии цикла производства. При этом конечный доход государства от данного налога не зависит от количества промежуточных производителей.

Цель написания данной статьи – определение проблематики исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Задачи написания статьи:

- исследовать опыт взимания налога на добавленную стоимость в Российской Федерации и зарубежных странах;
- изучить проблемы, возникающие при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость;
- найти пути решения проблем, возникающих при исчислении и уплате налога на добавленную стоимость.

Распространение налога на добавленную стоимость началось в 1957 году с подписания договора о создании Европейского экономического сообщества в Риме. Согласно этому договору все подписавшие его страны должны были организовать свои налоговые системы в интересах создания общего рынка. В 1967 году второй директивой Совета ЕЭС налог на добавленную стоимость был провозглашен главным косвенным налогом Европы. При этом в данной директиве закреплялось введение данного налога в свои налоговые системы всеми членами Сообщества до конца 1972 года.

Также в 1967 году данный налог начал функционировать в Дании, а в 1968 – в ФРГ. Шестая директива 1977 года утвердила базу системы обложения НДС, действующей в настоящее время в Европе. Также данная директива способствовала унификации взимания НДС в Европе. Десятой директивой

Совета ЕЭС в 1991 году в системе обложения данным налогом были сделаны последние уточнения. Положения данной директивы были включены во все налоговые законодательства стран-членов ЕЭС [3].

Взимание НДС в настоящее время применяется более чем в сорока странах мира: Латинской Америке, Индонезии, Турции, почти во всех европейских странах, ряде стран Южной Америки. В Канаде и США применяется налог с продаж, который по методу взимания близок к НДС. Распространение НДС свидетельствует о том, что данный налог соответствует требованиям рыночной экономики.

Существуют разные подходы к установлению ставок НДС. Средний уровень ставок колеблется от 15 до 25%. Во многих странах применяется шкала ставок в зависимости от вида и социально-экономической значимости товара: пониженные (2–10%), стандартные или основные (от 12 до 23%) и повышенные (свыше 25%).

Налог на добавленную стоимость в России был введен 1 января 1992 года. Он сменил налог с оборота, который существовал в стране около 70 лет, и налог с продаж, введенный в декабре 1990 года. Предшественники налога на добавленную стоимость были эффективны только в условиях жесткого контроля государства за ценообразованием, к ним можно отнести налог с оборота (в виде разницы между розничными и твердыми оптовыми ценами, зафиксированными государством) и налог с продаж (5%).

Ставка налога на добавленную стоимость была первоначально установлена в размере 28%. Спустя год она была снижена до 20%. Также в это время для детских товаров и продуктов питания по перечню была введена льготная ставка в размере 10%. На сегодняшний день в России существует 3 вида ставок: 0, 10 и 18%. Размер ставки зависит от вида товара, работ или услуг и условий их реализации.

Налог на добавленную стоимость в России является не только основным косвенным налогом, но и главным налогом, формирующим доходную часть бюджетов различных уровней. Поступления по налогу на добавленную стоимость превышают поступления по любому другому налогу, в том числе и по налогу на прибыль.

Споры с налоговыми органами происходят в основном по вопросам исчисления НДС, оформления первичных документов, возмещения (возврата, зачета) НДС, применения налоговых вычетов по НДС, добро-

совестности контрагентов в цепочке плательщиков НДС.

В современном мире путей решения этих проблем предлагается множество, но Россия должна разработать свою методику реформирования НДС с проведением сравнительного анализа опыта функционирования систем НДС в зарубежных странах.

Одной из наиболее сложных и серьезных проблем является возмещение налога на добавленную стоимость. Согласно оценке Федеральной налоговой службы РФ лишь около 17% налогоплательщиков регулярно и в должном объеме платят в бюджет налоги, около 40% вообще не платят. В Российской Федерации зарегистрировано свыше 4 млн организаций. Из них в налоговых органах не отчитываются более половины. В нашей стране распространена практика использования данных организаций для необоснованного возмещения НДС из бюджета.

Одним из способов решения данной проблемы является создание системы специальных банковских счетов для осуществления расчетов по НДС и специальные правила возмещения НДС. Другим способом решения проблемы возмещения налога на добавленную стоимость является закрепление возможности возместить НДС законодательным путем лишь при условии реальной уплаты НДС поставщиками организации.

Данную идею можно реализовать закреплением обязанности налогоплательщика предоставлять в налоговый органы при предъявлении НДС к возмещению документы, которые свидетельствуют о фактической уплате налога ее поставщиками по реализуемому товару. Таким документами могут служить счета-фактуры с отметками налоговых органов, в которых поставщики состоят на учете, об уплате НДС по данным счетам-фактурам.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что модернизация и администрирование налога на добавленную стоимость – это трудоемкий вопрос, который необходимо решать взвешенно, чтобы не навредить экономике государства и способствовать повышению производительности труда и росту ВВП.

Также возникают трудности с подачей деклараций по НДС в электронном виде. С 1 января 2014 г. вводится обязанность сдавать декларации по НДС в электронном виде почти для всех организаций и индивидуальных предпринимателей независимо от численности их работников [3].

Представлять электронные декларации по НДС, в том числе нулевые, будут:

- все плательщики НДС;
- организации, применяющие специальные режимы, и те, кто освобожден от обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК, – если выставят покупателю счет-фактуру с выделенным НДС.

Сдавать декларации по НДС на бумаге смогут только налоговые агенты по НДС со среднесписочной численностью не больше 100 человек, которые на момент подачи декларации не являются плательщиками НДС, поскольку применяют специальные режимы или освобождены от обязанностей плательщика НДС по ст. 145 НК РФ.

Электронной декларацией считается декларация, сданная в электронном виде через спецоператора. При этом если организация выбирает второй вариант, декларация будет считаться сданной не в момент передачи ее посреднику, а в момент подтверждения ее приема спецоператором от посредника. Кроме того, роль таких посредников (в отличие от роли спецоператоров) в НК РФ не закреплена. Если отчетность не будет сдана вовремя по вине посредника, то наказание все равно понесет организация. Если организация предоставит декларацию в инспекцию лично или отправит почтой декларацию на флешке, диске, дискете, то новое требование об электронном виде не будет выполнено. Возможность отправки деклараций через сайт ФНС в НК РФ не предусмотрена [5].

Также важной проблемой является трудная методика исчисления НДС. Процедура исчисления налога на добавленную стоимость различается в зависимости от отраслевой специфики хозяйствования, содержания финансово-хозяйственных операций, цели коммерческих сделок.

Также возникают проблемы при исчислении НДС у контрагентов, не являющихся налогоплательщиками по НДС. Данные контрагенты также должны выставлять счета-фактуры в соответствии с Правилами Постановления № 1137, что в то же время не делает их налогоплательщиками по НДС [4].

Федеральным законом № 134-ФЗ от 28.06.2013 г. «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» были внесены изменения в ст. 169 НК РФ. Согласно п. 3.1 данной статьи лица, не являющиеся налогоплательщиками (например, организации и индивидуальные

предприниматели, применяющие специальные налоговые режимы), в случае выставления или получения ими счетов-фактур обязаны вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. При этом критерием применения данного положения является осуществление предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии, договоров поручения либо агентских договоров. Данные контрагенты обязаны вести журналы только в отношении указанной деятельности.

Со времени своего появления налог на добавленную стоимость создает массу проблем организациям и контрольным органам. Если организации испытывают трудности с зачетом НДС, то у налоговых органов возникают проблемы с администрированием данного налога. Поэтому депутаты Государственной Думы предлагали упростить процедуру взимания налога. А некоторые настаивают на его полной отмене и замене НДС налогом с продаж или оборота.

Проблема администрирования НДС настолько актуальна, что поставлен вопрос о замене НДС налогом с продаж. В отличие от НДС налог с продаж не будет передаваться по всей цепи производства от продавца к покупателю. Он начисляется и взимается на стадии конечного потребления. Замена НДС на налог с продаж не должна существенно повлиять на положение населения, так как НДС также входит в цену товаров (работ, услуг) и полностью оплачивается конечным потребителем. Счет-фактура является основным документом, который определяет величину НДС к уплате в бюджет или возмещению. Сумма налога на добавленную стоимость всех выставленных и полученных на территории России счетов-фактур равна нулю. Население является единственным покупателем, который полностью оплачивает НДС в стоимости товара и не возмещает его из бюджета [6].

Основными достоинствами налога с продаж авторы данного исследования считают простоту исчисления; меньшую стоимость администрирования и т.д. Но у налога с продаж есть и недостатки. Прежде всего, существуют сложности с практическим регулированием налога. Во многих странах, которые используют или раньше использовали налог с продаж, практикуется дифференциация ставок налога по группам и видам товаров. Поэтому администрирование данного налога, ко-

торое должно быть недорогим и простым в теории, не всегда оказывается таковым на практике.

Налог с продаж в отличие от налога на добавленную стоимость не является экономически нейтральным налогом, т.к. он создает кумулятивный эффект. Также данный налог не позволяет поддерживать экспортеров. Налог на добавленную стоимость является показателем высокой фискальной техники государства. Поэтому переход от НДС к налогу с продаж будет шагом назад. Отказ от НДС только потому, что существуют злоупотребления, означает перекладывание на налогоплательщиков рисков, которые государство должно нести самостоятельно [1].

При введении налога с продаж выпадающие доходы придется компенсировать другими налогами. Таким образом, возникнет необходимость пересмотра системы налогообложения, действующей в России, что является нецелесообразным. Поэтому необходимо выбрать способ совершенствования системы налогов, действующей в настоящее время. Следовательно, вопрос о том, какой способ администрирования НДС будет выбран в России, до сих пор остается открытым.

Список литературы

1. Кузьмичева И. А., Флик Е. Г. Автоматизация учетной работы налоговых органов // Территория новых возможностей // Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2010. – № 5. – С. 67–72.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть 2 (по состоянию на 21.04.2014) / [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. – 2014. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (дата обращения 24.04.2014).
3. Ночевкина Т.А. Налог на добавленную стоимость: сущность и роль в формировании доходной части бюджета // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2010. – № 5. – С. 99–102.
4. Письмо ФНС России от 04.04.2014 № ГД-4-3/6132@ «О представлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, начиная с налогового периода за 1 квартал 2014, лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость, а также налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика» / [Электронный ресурс] / ФНС России. – 2014. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/4604016/ (дата обращения 24.04.2014).
5. Письмо ФНС России от 17.10.2013 № ЕД-4-3/18592@ «О порядке представления налоговых деклараций (уточненных налоговых деклараций) по налогу на добавленную стоимость в связи с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» в пункт 5 статьи 174 Налогового кодекса Российской Федерации» / [Электронный ресурс] / ФНС России. – 2014. – Режим доступа: <http://www.>

nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/4323921/ (дата обращения 24.04.2014).

6. Письмо ФНС России от 23.08.2012 № АС-4-3/13968@ «О порядке оформления счетов-фактур и корректировочных счетов-фактур» / [Электронный ресурс] / ФНС России. – 2014. – Режим доступа: http://www.nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/3962583/ (дата обращения 24.04.2014).

References

1. Kuzmicheva I. A., Flik E. G. Avtomatizatsiya uchetnoy raboty nalogovykh organov // Territoriya novykh vozmozhnostey. Vestnik Vladivostokskogo gosudarstvennogo universiteta yekonomiki i servisa. 2010. no.5. pp. 67–72.

2. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii: Chast 2 (po sostoyaniyu na 21.04.2014) [Elektronnyy resurs] Konsultant-Plyus URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (дата обращения 24.04.2014)

3. Nochevkina T.A. Nalog na dobavlenную stoimost: sushhnost i rol v formirovaniі dohodnoy chasti byudzheta // Territoriya novykh vozmozhnostey. Vestnik Vladivostokskogo gosudarstvennogo universiteta yekonomiki i servisa. 2010. no.5. pp. 99–102.

4. Pismo FNS Rossii ot 04.04.2014 no. ГД-4-3/6132@ «О представленіи nalogovykh deklaratsiy po nalogu na dobavlenную stoimost, nachanaya s nalogovogo perioda za 1 kvartal 2014, licami, ne yavlyayushhimisya platelshhikami naloga na dobavlenную stoimost, a takzhe nalogoplatelshhikami, osvobozhdennymi ot ispolneniya obyazannostey nalogoplatelshhika» [Elektronnyy resurs] FNS Rossii URL: http://www.nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/4604016/ (дата обращения 24.04.2014).

5. Pismo FNS Rossii ot 17.10.2013 no. ЕД-4-3/18592@ «О poryadke predstavleniya nalogovykh deklaratsiy (utochnennykh nalogovykh deklaratsiy) po nalogu na dobavlenную stoimost v svyazi s izmeneniyami, vnesennymi Federalnym zakonom ot 28 iyunya 2013 g. no. 134-FZ» O vnesenii izmeneniy v otdelnye zakonodatelnye akty Rossiyskoy Federatsii v chasti protivodeystviya nezakonnym finansovym operatsiyam» v punkt 2 stati 174 Nalogovogo kodeksa Rossiyskoy Federatsii» [Elektronnyy resurs] FNS Rossii URL: http://www.nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/4323921/ (дата обращения 24.04.2014).

6. Pismo FNS Rossii ot 23.08.2012 no. АС-4-3/13968@ «О poryadke oformleniya schetov-faktur i korrektyrovочnykh schetov-faktur» [Elektronnyy resurs] FNS Rossii URL: http://www.nalog.ru/rn25/about_fts/about_nalog/3962583/ (дата обращения 24.04.2014).

Рецензенты:

Ворожбит О.Ю., д.э.н., председатель комитета по социальной политике и делам ветеранов Думы города Владивостока, г. Владивосток;

Латкин А.П., д.э.н., директор института международного бизнеса и экономики, профессор кафедры международного маркетинга и торговли, ФГБОУ ВПО ВГУЭС, г. Владивосток.

Работа поступила в редакцию 04.06.2014.